

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 28098C**

Inscrit le 10 mars 2011

---

### **Audience publique du 30 juin 2011**

**Appel formé par  
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg  
contre  
un jugement du tribunal administratif du 16 février 2011 (n° 27048 du rôle)  
dans un litige l'opposant aux  
époux ... .. et ... .., ... (USA)  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 28098C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 10 mars 2011 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS, sur base d'un mandat afférent lui conféré par le ministre des Finances le 9 mars 2011, au nom de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 16 février 2011, par lequel ledit tribunal a reçu en la forme et déclaré justifié le recours introduit par Monsieur ... .. et son épouse, Madame ... .., demeurant ensemble aux USA..., et ayant élu domicile en l'étude de Maître Jean-Pierre WINANDY, sise à L-..., et tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation d'une décision sur réclamation du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 mai 2010, de manière à avoir réformé ladite décision directoriale dans le sens que les réclamations introduites par les époux ...-... contre les bulletins d'impôt sur le revenu des années 1988 à 1991 sont à déclarer recevables et à avoir renvoyé le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes en prosécution de cause ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 31 mars 2011 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour compte des époux ... .. et ... .. ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 7 juin 2011 ;

Vu le courrier de Maître Jean-Pierre WINANDY déposé au greffe de la Cour administrative le 14 juin 2011 ;

Vu le courrier de Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS déposé au greffe de la Cour administrative le 15 juin 2011 ;

Le rapporteur entendu en son rapport complémentaire, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Georges SIMON en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 21 juin 2011.

-----  
Vers la fin de l'année 1987, Monsieur ... fut détaché par son employeur, la société ..., vers le Luxembourg pour y occuper un poste, de sorte à avoir déménagé avec sa famille au Luxembourg où il resta jusqu'au 21 juin 1991, date de son retour aux Etats-Unis.

Le 29 avril 1993, le bureau d'imposition Luxembourg 1 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes émit à l'encontre des époux ...-... le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 1988, tandis que les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1989 à 1991 furent tous émis en date du 16 septembre 1993.

Par courrier de leur litismandataire du 20 janvier 2010, les époux ...-... firent introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur », à l'encontre des quatre bulletins d'impôt ci-avant visés.

Par décision du 7 mai 2010, le directeur déclara la réclamation ainsi introduite irrecevable pour les motifs suivants :

*« Vu la requête introduite le 22 janvier 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy, au nom des époux, le sieur ... et la dame ... , demeurant actuellement à USA-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu de l'année 1988, émis le 29 avril 1993, et des années 1989, 1990 et 1991, tous émis le 16 septembre 1993 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant qu'aux termes des §§ 228 et 246 AO, dont la règle a été reprise dans l'instruction sur les voies de recours figurant aux bulletins entrepris, le délai de réclamation est de trois mois et court à partir de la notification, qui en cas de simple pli postal, est présumée accomplie le troisième jour après la mise à la poste ;*

*Qu'en vertu de l'article 2 du règlement grand-ducal du 24.10.1978 portant exécution du § 211 AO, la notification est présumée accomplie le troisième jour ouvrable qui suit la remise de l'envoi à la poste ;*

*Considérant que le bulletin litigieux de l'impôt sur le revenu de l'année 1988 a été notifié le 5 mai 1993 ; qu'ainsi le délai a expiré le 5 août 1993 ;*

*Considérant que les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1989, 1990 et 1991 ont été notifiés le 21 septembre 1993 ; qu'ainsi le délai a expiré le 21 décembre 1993 ;*

*que les réclamations sont donc tardives ;*

*Considérant qu'aux termes du § 83 AO ce délai est un délai de forclusion ;*

*Considérant que l'instruction n'a pas révélé de circonstances susceptibles de justifier un relevé de forclusion suivant les §§ 86 et 87 AO ;*

*Considérant qu'aux termes du § 252 AO les réclamations tardives sont irrecevables (...) ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 29 juin 2010, les époux ...-... firent introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de cette décision directoriale du 7 mai 2010.

A travers un jugement du 16 février 2011, le tribunal administratif écarta d'abord un moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement tiré de la non-production des bulletins d'impôt litigieux.

Quant au fond, le tribunal retint que, conformément au § 211 (2) n° 1 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », les bulletins d'impôts doivent contenir une instruction sur les voies de recours, laquelle doit comporter les informations nécessaires au contribuable sur trois éléments, à savoir la nature de la voie de recours ouverte, le délai de recours et l'autorité administrative destinataire de cette voie de recours. Ensuite, le tribunal constata qu'il ne se dégageait pas des pièces versées en cause, et plus particulièrement des bulletins produits par les parties demanderesse, que lesdits bulletins contenaient l'instruction sur les voies de recours telle que prévue par le § 211 (2) AO et que l'Etat n'avait ni versé le dossier fiscal contenant lesdits bulletins d'impôts, ni par ailleurs pris position quant à la non-indication alléguée des voies de recours. Il en déduisit qu'il n'était pas en mesure de vérifier l'existence effective des indications des voies de recours sur les bulletins d'impôt litigieux et devait en conclure que les bulletins d'impôt litigieux ne contenaient pas l'indication sur les voies de recours telle que prévue par le § 211 (2) AO. Le tribunal fit partant application de la sanction prévue par le § 246 (3) AO, à savoir celle que les délais de recours n'avaient en l'espèce pas pu commencer à courir, et décida que c'était à tort que le directeur avait retenu que les réclamations introduites par les époux ...-... étaient tardives. Par voie de conséquence, il déclara le recours justifié et, par réformation de la décision directoriale déferée du 7 mai 2010, déclara les réclamations introduites par les époux ...-... contre les bulletins d'impôts sur le revenu des années 1988 à 1991 recevables, tout en renvoyant le dossier au directeur en prosécution de cause et en condamnant l'Etat aux frais de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 10 mars 2011, l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 16 février 2011.

A l'appui de son appel, l'Etat considère que ce serait à tort que les premiers juges ont conclu à l'absence d'instructions sur les voies de recours sur les bulletins en cause sur base de simples copies desdits bulletins versées par les époux ...-..., dont il serait impossible de

vérifier s'il s'agit de copies conformes et intégrales des originaux de ces bulletins, et en présence des seules déclarations et affirmations des parties intimées en ce sens en l'absence de tout autre élément de preuve. L'Etat critique que cette solution permettrait dorénavant à tout contribuable de simplement affirmer l'absence d'une instruction sur les voies de recours sur le bulletin par lui reçu pour s'ouvrir le droit d'introduire une réclamation sans limite de temps. La même solution serait en outre contraire à la jurisprudence et à la pratique constante des juridictions administratives qui reconnaîtraient le fait qu'il existerait un seul et unique original du bulletin d'impôt, à savoir celui imprimé sur papier comportant obligatoirement au *verso* une instruction sur les voies de recours et expédié par le Centre des technologies de l'information de l'Etat, de manière qu'il aurait incombé au tribunal de requérir la production de l'original des bulletins en cause par les parties intimées, cette obligation leur incombant encore au vœu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après la « *loi du 21 juin 1999* ». L'Etat déclare également son étonnement quant au fait que les époux ...-... auraient mis presque vingt ans pour se rendre compte de la prétendue irrégularité de leurs impositions et quant au fait que leur mandataire aurait soumis en première instance une longue argumentation concluant à l'invalidité des instructions sur les voies de recours alors même qu'il serait affirmé qu'elles feraient défaut sur les bulletins litigieux. Tout en renvoyant aux nombreuses demandes en production des bulletins litigieux par les parties intimées formulées par ses différents organes au cours des procédures précontentieuse et contentieuse, l'Etat conclut que ce serait à juste titre que le directeur a conclu à la tardiveté de la réclamation du 20 janvier 2010.

Les parties intimées font rétorquer que si les instructions sur les voies de recours figurent régulièrement sur le *verso* des bulletins d'impôt, personne ne pourrait garantir que tel serait toujours le cas et plus particulièrement que tel aurait également été le cas en l'espèce. La question qui se poserait serait celle de savoir à quelle partie incombe la charge de la preuve quant à la présence effective d'instructions sur les voies de recours sur un bulletin d'impôt. Les intimés considèrent que, conformément à l'alinéa 2 de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, il incomberait à l'administration et non pas au contribuable de prouver la présence d'instructions sur les voies de recours sur les bulletins litigieux et que l'Etat se prévaudrait de sa propre turpitude à travers son argumentation en ne se ménageant aucune preuve sous forme de copies des bulletins envoyés au contribuable alors même que les moyens techniques modernes permettraient d'avoir de telles copies.

Conformément à l'article 59 alinéa 2 de la loi du 21 juin 1999, « *la charge de la régularité de la procédure fiscale appartient à l'administration* ».

En application de cette disposition, il incombe partant en principe à l'administration des Contributions directes de prouver qu'elle a respecté les formes légalement requises pour faire courir le délai de réclamation et partant plus particulièrement que les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 1988 à 1991, datant respectivement du 29 avril et du 16 septembre 1993, ont été émis à l'égard des époux ...-... conformément aux conditions de forme posées par le § 211 (2) n° 1 AO, exigeant la reproduction dans le bulletin d'une instruction sur les voies de recours ouvertes contre ce même bulletin, cette mention étant requise, au vœu du § 246 (3) AO, pour faire courir le délai de réclamation contre ce même bulletin.

Les §§ 210b et 211 AO doivent être interprétés en ce sens que, lors de la liquidation de l'impôt sur le revenu, la décision d'imposition doit prendre la forme écrite à la fois pour la décision d'imposition contenue au dossier fiscal et pour l'exemplaire à notifier au contribuable et que c'est ce dernier exemplaire qui doit prendre la forme d'un bulletin

d'impôt qui doit en outre être assorti des mentions définies au § 211 (2) AO (HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *Kommentar zur RAO*, ad § 211, Anm. 5). Par voie de conséquence, le bureau d'imposition compétent se conforme à ces dispositions lorsqu'il conserve dans le dossier fiscal concerné un exemplaire de la décision d'imposition quitte à ce qu'elle ne réponde pas à toutes les exigences de forme du § 211 (2) AO, mais qu'il fait notifier au contribuable un autre exemplaire de la même décision qui prend la forme d'un bulletin d'impôt comportant toutes les mentions requises par le § 211 (2) AO. Il en découle que le fait que le bulletin d'impôt notifié au contribuable représente la seule matérialisation de la décision d'imposition émise dans toutes les formes prévues aux §§ 210b et 211 AO, sans que l'administration ne conserve un exemplaire identique dans ses dossiers, n'est pas contraire à ces mêmes dispositions et ne peut partant pas être qualifié de manquement par l'Etat à une exigence ou obligation de conservation de la preuve de la conformité de ses actes aux formes prescrites par la loi.

Eu égard à ces particularités, l'article 59 alinéa 2 de la loi du 21 juin 1999 ne peut pas dès lors être interprété, en ce qui concerne le respect des exigences de forme applicables aux bulletins d'impôt et les conséquences en découlant, en ce sens que la partie publique soit obligée de se ménager une forme de preuve dont les §§ 210b et 211 AO la dispensent précisément, de manière que le fait que l'Etat ne peut pas produire devant le juge administratif une copie exacte du bulletin d'impôt notifié au contribuable ne peut pas être qualifié de manquement à sa charge d'établir la régularité de la procédure en ce qui concerne l'apposition, dans le bulletin d'impôt, d'une instruction sur les voies de recours conforme au § 211 (2) n° 1 AO, lequel manquement, s'il était vérifié, entraînerait automatiquement l'application de la sanction prévue par le § 246 (3) AO, à savoir que le délai de réclamation n'a pas commencé à courir.

Dans la mesure où c'est le contribuable qui se trouve en possession de la seule preuve documentaire en ce qui concerne le respect de l'exigence de la présence d'une instruction sur les voies de recours sur le bulletin d'impôt émis à son encontre, il incombe, conformément au principe de loyauté au procès, au contribuable – sans que cette obligation ne puisse être considérée comme se heurtant à l'article 59 alinéa 3 de la loi du 21 juin 1999 – de déposer, dans le cadre d'un recours contentieux intenté par lui-même, le bulletin d'impôt lui notifié afin de permettre au juge administratif l'exercice utile de son pouvoir de contrôle concernant le respect, par l'administration, de cette règle de forme et d'en tirer les conséquences qui s'imposent.

Si les articles 2 alinéa 1<sup>er</sup> et 41 (3) de la loi prévisée du 21 juin 1999 admettent le dépôt des pièces, dont les décisions critiquées, sous forme de copies, les articles 2 alinéa 2 et 41 (4) de la même loi autorisent le juge administratif à exiger le dépôt des originaux des pièces.

En l'espèce, dans la mesure où les époux ...-... avaient déposé à l'appui de leur recours des copies des seuls *rectos* des bulletins entrepris sans avoir déposé des copies des *versos* desdits bulletins, la Cour a demandé, à l'instar du tribunal déjà, à leur mandataire de déposer les originaux des bulletins d'impôt des 29 avril et 16 septembre 1993. Ledit mandataire réagit à cette demande en exposant qu'il lui serait impossible de soumettre les originaux de ces bulletins, au motif que les époux ...-... auraient envoyé des copies des bulletins à leur conseil fiscal de l'époque qui aurait introduit une demande de remise gracieuse et conservé les copies dans ses dossiers et que les époux ...-..., ayant procédé à plusieurs déménagements, auraient détruit tous leurs dossiers fiscaux concernant leur séjour au Luxembourg.

Dans la mesure où l'impossibilité pour la Cour de prendre inspection des originaux des bulletins d'impôt litigieux découle de ces explications du mandataire des intimés et où l'Etat se trouve ainsi privé par le comportement des intimés de la possibilité d'établir concrètement, sur base des seules preuves possibles, le respect de l'obligation imposée par le § 211 (2) n° 1 AO d'avoir inséré dans les bulletins d'impôt litigieux des instructions sur les voies de recours et partant la régularité de la procédure d'imposition sur ce point, conformément à l'article 59 alinéa 2 de la loi du 21 juin 1999, il y a lieu d'admettre l'Etat à soumettre en cause tous autres éléments qui pourront être considérés comme faisceau d'indices suffisant pour rendre le respect de la formalité de l'insertion d'une instruction sur les voies de recours suffisamment probable, les intimés étant admis à soumettre des indices en sens contraire.

Ainsi, le délégué du gouvernement a fourni en cause des copies *recto/verso* de bulletins d'impôt émis en 1993 pour l'année d'imposition 1991 à l'égard d'autres contribuables et expliqué que les feuilles préimprimées utilisées à cette époque, i.e. en 1993, pour l'impression des bulletins d'impôt comportaient non seulement au *verso* l'instruction sur les voies de recours, mais également au *recto* les mentions pré-imprimées « *Administration des Contributions Directes* », « *Section des* », « *Bureau d'imposition* », « *Bureau de recette* », ainsi qu'en bas de page des codes en chiffres identifiant le modèle de préimprimé utilisé. Le délégué du gouvernement a expliqué que dès lors qu'un bulletin d'impôt notifié comportait au *recto*, outre les mentions propres au bulletin lui-même, ces mentions sous une forme préimprimée correspondant à la feuille préimprimée par lui fournie en cause, le même document incluait nécessairement l'instruction sur les voies de recours au *verso*. Il a en outre relevé que ces mentions au *recto* figurent sur les copies des bulletins d'impôt litigieux déposées par les intimés. Finalement, le représentant étatique a relevé qu'il serait étonnant que les intimés, d'une part, contestent la présence d'instructions sur les voies de recours sur les bulletins leur notifiés, mais ont, d'autre part, contesté en première instance, à travers une argumentation étoffée, la validité de ces mêmes instructions.

Le mandataire des intimés a estimé que ces simples indices ne seraient pas suffisants, à défaut d'une preuve concrète concernant la présence d'instructions sur les voies de recours sur les bulletins d'impôt litigieux, et qu'en conséquence, aucun délai de recours n'aurait couru à l'égard des intimés.

Les éléments ainsi développés en cause par le représentant étatique doivent être qualifiés d'indices qui rendent la présence d'instructions sur les voies de recours sur les bulletins d'impôt litigieux des 29 avril et 16 septembre 1993 suffisamment probable pour en tirer la conséquence que le délai légal de réclamation doit être considéré comme ayant en principe couru. Ils se trouvent pour le surplus confirmés par le constat empirique que dans le passé, des absences d'instructions sur les voies de recours sur des bulletins d'impôt n'ont quasiment jamais été relevées et sanctionnées par les juridictions administratives, de manière que ce constat vient corroborer les éléments soumis par le délégué du gouvernement conformément à la règle du *plerumque fit*, d'autant plus que la réclamation des intimés doit être qualifiée d'inhabituelle au vu de son introduction plus de seize ans après la notification des bulletins d'impôt en cause.

En outre, il y a lieu de préciser que les intimés n'ont plus réitéré en instance d'appel leur argumentaire tendant à voir constater que le contenu des instructions sur les voies de recours figurant sur les bulletins d'impôt litigieux n'était pas conforme aux exigences du § 211 (2) n° 1 AO et qu'ils n'ont pas non plus demandé le renvoi de l'affaire devant les premiers juges afin de voir toiser ces moyens, cet argumentaire devant pour le surplus être

considéré comme dépourvu d'objet en ce que les intimés n'ont pas versé en cause le libellé des instructions sur les voies de recours qu'ils entendent contester plus précisément.

Dès lors, le directeur a considéré à juste titre que le bulletin litigieux de l'impôt sur le revenu de l'année 1988 a été notifié le 5 mai 1993, de manière que le délai de réclamation à son égard a expiré le 5 août 1993, et que les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 1989, 1990 et 1991 ont été notifiés le 21 septembre 1993, de manière que le délai de réclamation a expiré à leur égard le 21 décembre 1993, et qu'il en a déduit que la réclamation du 20 janvier 2010, introduite plus de seize ans après la notification reconnue de ces bulletins, était tardive.

Il découle de ces développements que c'est à tort que les premiers juges ont conclu que les délais de recours n'avaient en l'espèce pas pu commencer à courir et que la décision directoriale critiquée du 7 mai 2010 devait encourir la réformation dans le sens de déclarer les réclamations introduites contre les bulletins d'impôts sur le revenu des années 1988 à 1991 par les époux ...-... recevables.

Par voie de conséquence, l'appel étatique est à déclarer fondé et le jugement entrepris du 16 février 2011 est à réformer dans le sens que le recours en réformation introduit par les époux ...-... contre la décision directoriale critiquée du 7 mai 2010 est à rejeter comme étant non fondé.

L'Etat réclame l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.500 € en relevant que le recours ne viserait pas concrètement les impositions des années 1988 à 1991 en elles-mêmes, mais plutôt les instructions sur les voies de recours par le fait de « *disserter sur une vingtaine de pages sur des généralités et autres questions d'ores et déjà toisées par les juridictions administratives* ». Un tel recours aurait pour seul résultat l'encombrement inutile et abusif des procédures précontentieuse et contentieuse et une charge administrative correspondante pour les services publics.

Les intimés contestent la demande étatique en allocation d'une indemnité de procédure en relevant que la disposition de l'article 33 de la loi du 21 juin 1999 n'autoriserait une partie qu'à invoquer des sommes exposées en relation directe avec un recours et non pas des frais simplement indirects et que l'Etat, n'ayant pas dû recourir aux services d'un avocat, mais ayant confié sa défense à un délégué du gouvernement touchant une rémunération fixe, n'aurait pas autrement spécifié les sommes exposées en relation directe avec leur recours.

Au vœu de l'article 33 de la loi prévisée du 21 juin 1999, ensemble son article 54 concernant l'instance d'appel devant la Cour, une partie peut être condamnée à payer à l'autre partie une indemnité de procédure « *lorsqu'il paraît inéquitable de laisser à la charge d'une partie les sommes exposées par elle et non comprises dans les dépens* ».

Or, en l'espèce, l'Etat a dû assurer sa défense dans le cadre d'un procès lui intenté par les intimés sur base d'une réclamation introduite contre des bulletins d'impôt émis plus de 16 ans auparavant et que les intimés ne peuvent plus soumettre en originaux nonobstant leur argumentation contestant à la fois l'existence et le contenu d'instructions sur les voies de recours sur ces mêmes bulletins. S'il est vrai que l'Etat a chargé de sa défense non pas un avocat, mais un délégué du gouvernement, soit un fonctionnaire à son service, cette circonstance ne saurait emporter l'exclusion de l'allocation d'une indemnité de procédure en faveur de l'Etat dans la mesure où le temps consacré par le délégué du gouvernement à la préparation et à la défense de la position étatique doit également être considéré, en termes de partie de rémunération correspondant au temps investi dans le dossier en question, comme

somme exposée dans le cadre de l'affaire sous analyse. Ainsi, la Cour estime que la demande étatique est justifiée en son principe et qu'il y a lieu d'évaluer l'indemnité de procédure à allouer à l'Etat *ex aequo et bono* au montant de 1.000.- €.

### **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 10 mars 2011 en la forme,

au fond, le déclare justifié,

partant, par réformation du jugement entrepris du 16 février 2011, rejette le recours en réformation introduit par les époux ...-... contre la décision directoriale critiquée du 7 mai 2010 comme étant non fondé,

condamne les intimés à payer à l'Etat une indemnité de procédure de 1.000.- €,

condamne les intimés aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 30 juin 2011 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. DELAPORTE

**Reproduction certifiée conforme à l'original.**

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier en chef de la Cour administrative